

**PAPEL DE LA AUDITORÍA FORENSE FRENTE A LA CORRUPCIÓN
GENERADA EN LA EMERGENCIA SANITARIA (COVID-19).**



MARIA ISABEL SANCHEZ ROMERO

DIRECTOR

**DIRECCIÓN NACIONAL UDCH
UNIDAD PARA EL DESARROLLO DE LA CIENCIA, LA INVESTIGACIÓN Y LA
INNOVACIÓN
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
UNIVERSIDAD ANTONIO NARIÑO**

19 de noviembre de 2020



Tabla de Contenido

	Pág.
1. INTRODUCCIÓN	6
2. JUSTIFICACIÓN	8
3. ESTADO DEL ARTE	10
4. OBJETIVO GENERAL Y ESPECÍFICOS	14
4.1. Objetivo general	14
4.2. Objetivos específicos	14
5. MARCO TEÓRICO	15
5.1. Auditoría forense	15
5.2. La emergencia sanitaria por COVID-19 y el crimen fiscal	17
5.3. La corrupción en el Sector público	19
6. METODOLOGÍA	23
6.1. Fuentes de Información	25
7. Resultados y análisis	26
7.1. Contribuciones teórico/prácticas de la auditoría forense y la revisión fiscal en la normatividad vigente	26
7.2. Alcances y límites de los procesos de control interno en las instituciones estatales donde interviene la auditoría forense	33
7.3. El impacto de la emergencia sanitaria por COVID-19 respecto a la corrupción del sector público en Colombia	39
CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA	52



Listado de tablas

Pág.

Tabla 1. Hechos de presunta corrupción generados durante la pandemia según Contraloría (2020b).....	43
---	----



Listado de figuras

Pág.

Figura 1. Causas del cibercrimen (KPMG, 2014)	11
---	----



RESUMEN

El campo de la Auditoría Forense suministra insumos investigativos y judiciales, toda vez que se consolidan como pruebas suficientes y efectivas para esclarecer hechos de delitos económicos ante la justicia y también para evitarlos. En consecuencia, se aplican en la actualidad técnicas y herramientas para determinar tendencias e impactos ante la potencialidad de la corrupción en el sector público; ya que el modus operandi de la nueva criminalidad en el mundo es transversal en términos de nuevas tecnologías, la deslealtad administrativa y, principalmente, se ejerce arbitrariamente en altos cargos del Estado. Razón por la cual resulta urgente ubicar los hechos que se han presentado en la pandemia, así como los alcances, límites y las posibles respuestas que otorga la auditoría forense para enfrentar estos hechos delincuenciales en la actual coyuntura.

PALABRAS CLAVES: Auditoría forense, emergencia sanitaria, corrupción.

ABSTRACT

The field of Forensic Audit provides investigative and judicial inputs, since they are consolidated as sufficient and effective evidence to clarify facts of economic crimes before the courts and also to avoid them. Consequently, techniques and tools are currently being applied to determine trends and impacts on the potential for corruption in the public sector; since the modus operandi of the new criminality in the world is transversal in terms of new technologies, administrative disloyalty and, mainly, it is exercised with impunity in high positions of the State. Reason why it is urgent to locate the events that have occurred in the pandemic, as well as the scope, limits and possible responses provided by the forensic audit to face these criminal events in the current situation.

KEY WORDS: Forensic audit, health emergency, corruption.

Comentado [LKSC1]: ¿Sólo el sector público?

Comentado [LKSC2]: Esta afirmación debe tener sustento teórico



1. INTRODUCCIÓN

“No existe el crimen perfecto, existen crímenes que no se investigan lo suficiente”

José Miguel Mulet

La auditoría forense es una rama de la auditoría general. Se conoce asimismo como una aplicación de técnicas que coadyuvan en la investigación de actos deliberados sobre fraude financiero y lavado de activos. Sin embargo, esta actividad de peritaje tiene que ver directamente con aquellas medidas dispuestas principalmente por el Estado. Más aún, los problemas de verificación -e incluso de prevención de delitos similares- en el marco del control interno de las organizaciones, se han visto renovados por la coyuntura actual. Todo lo anterior, con el propósito de concurrir procesos judiciales de personas, empresas y estamentos del Estado, salvaguardando tanto el patrimonio privado como el público.

Ante el riesgo de **corrupción** como fenómeno de abuso de poder, que a su vez genera responsabilidades penales específicas en cada caso, resulta indispensable analizar el panorama actual entre los efectos que ha dejado la misma en las arcas del Estado en época de la emergencia sanitaria. Desde luego, el confinamiento de la población en Colombia a lo largo del 2020 ha producido desafíos en varios niveles de la sociedad.

Este nuevo escenario, implica al gobierno como a las entidades judiciales, en la consideración de algunas de las técnicas contra el engaño como el phishing¹, y en casos más puntuales, hasta contrataciones indebidas por parte de servidores públicos que ocupan cargos directivos, con el fin de salvaguardar los derechos y el patrimonio estatal cuando el

Comentado [LKSC3]: La corrupción en sí misma no es delito, los delitos son aquellos expresamente señalados por el Código Penal

¹ Práctica fraudulenta que por medio de correos electrónicos ostentan la apariencia de sitios confiables u oficiales, buscan engañar o manipular al receptor para hurtar datos e información confidencial.



riesgo es inminente. Así pues, la auditoría forense ha de encargarse especialmente del peritaje o de la evaluación de las evidencias en un caso de un ilícito contable, conjuntamente la posibilidad de ofrecer un testimonio experto sirve a su vez de apoyo invaluable a los profesionales que deben presentar sus informes periciales ante los litigios. En tal sentido, la corrupción puede ocasionar daños irreparables en las finanzas del erario o en el patrimonio de una entidad. Interpretar el papel de la auditoría bajo la presente crisis por pandemia, busca robustecer los mecanismos de previsión para que no se presenten nuevamente. Para ello, es urgente en las auditorías forenses un análisis de los datos, no lejos del diseño mismo de la investigación, enfocado en la aplicación y ejecución de medidas coherentes para sus fines.



2. JUSTIFICACIÓN

La auditoría, en términos generales, se remite a generación de mecanismos preventivos a partir de los cuales se implementan medidas de control interno, es decir, no es adversativo. Por otro lado, los resultados arrojados por la auditoría forense se convierten a su vez en material probatorio contra un acto ilícito (adversativo) cometido por la entidad o responsables del mismo. Lo que la convierte en una técnica de rigor y eficacia a la hora de peritar pruebas ante los tribunales de justicia. Razón por la cual se busca indagar sobre: ¿Cuál es el papel de la auditoría forense ante las medidas por la pandemia y los casos por corrupción que se presentaron durante la misma en el sector público?

En esa dirección, el contador es consciente de la responsabilidad social que tiene ante los hechos de corrupción y dilapidación de los recursos financieros de las organizaciones del Estado hoy en día. Esta cuestión pone de presente los valores y principios éticos requeridos para el efectivo desarrollo de su ejercicio profesional. De esta manera, el auditor forense funge como un agente ético. Eventualmente, la Junta Central de Contadores interviene en estos casos con el fin de mitigar aquellas situaciones donde la confianza pública debe ser salvaguardada, y es inherente al ejercicio profesional del contable conferido socialmente (Vargas y Católico, 2007). Una primera conclusión a resaltar según lo dicho es: los mecanismos que habilita la auditoría forense velan por la garantía de los derechos de los usuarios respecto a la información financiera, como lo es también en el caso del debido procedimiento en la verificación de errores, omisiones e ilícitos dentro de la misma.



De esta forma, “el desconocimiento de la norma no es excusa para justificar su incumplimiento” (Silva, 2001). Gracias a lo cual, los contadores que ejercen la auditoría no se limitan únicamente a tabular y a generar informes, se trata de una gestión sobre los datos de una entidad en la que se muestra y se logra sintetizar la información de forma rigurosa; luego, otorga un análisis minucioso y ético sobre los resultados que tienen, ya que su propósito técnico es extraer generalizaciones significativas que contribuyan al conocimiento (Morales, 2010). Razón por la cual, la metodología de la investigación de la auditoría forense hace uso de distintas técnicas y procedimientos que efectúan la detección e identificación de delitos financieros por parte de empleados o altos funcionarios públicos, por esa misma vía vincula saberes interdisciplinarios sobre criminología y jurisprudencia.

Según lo anterior, el propósito de la técnica en este tipo de auditoría se basa en hallar pruebas judiciales, pero también sirve para robustecer la planificación y organización – cuando es preventiva – y siempre que se conjugue con tecnologías de la información y de la comunicación (sistematización y control interno). Así, pues, el servicio que presta la Auditoría Forense busca sustancialmente detectar irregularidades y corrupción en la administración de las entidades a partir de un conducto general, a saber, cuando se trata de:

- i) Reconocer y definir el problema.
- ii) Acopio de evidencias.
- iii) Evaluación de los datos recolectados.
- iv) Producción del informe de hallazgos.
- v) Evaluación del riesgo forense.
- vi) Detección del acto ilícito.
- vii) Evaluación del sistema de control interno.



3. ESTADO DEL ARTE

De acuerdo con lo reportado en septiembre de 2018 por la Veeduría en el Mandato Anticorrupción de 2019, el panorama social y político en Colombia frente a esta problemática, puso de relieve la ausencia de leyes concretas y mecanismos contundentes para consolidar el llamado “Pacto Anticorrupción”, que en su momento se constituyó a partir de setenta (70) organizaciones sociales que, por medio de proyectos legislativos, buscaban hacer seguimiento riguroso al sector público para contener la continua dilapidación del erario.

Dicho esfuerzo colectivo, derivó en aproximadamente 11.674.951 ciudadanos que votaron la Consulta Anticorrupción en 2018 bajo siete puntos que esta comprendía. Por ejemplo, al mes de agosto de 2018, existían 154 procesos de responsabilidad fiscal por más de \$ 84.000 millones generados alrededor de la corrupción en el Programa de Alimentación Escolar -PAE- (Arias, 2018). En efecto, la corrupción administrativa en el sector público se sitúa en un 73% (46% vinculado a procesos de contratación pública), siendo esta la mayor cifra que proyecta hechos de corrupción en este registro; en contraste con la corrupción privada: 9% y la corrupción judicial con sólo 7 puntos porcentuales (Transparencia por Colombia, 2019).

A partir de lo dicho y según la encuesta global de fraude bancario KPMG², la deslealtad administrativa por parte de los empleados se consolida como una de las causas

² Red global de servicios profesionales sobre auditoría, asesoramiento legal, financiero y fiscal, propiedad de los fundadores de la firma desde 1917; La K de Piet Klynveld (fundador de Klynveld Kraayenhof & Co., Holanda)

predominantes del crimen fiscal (Ver gráfica 1); seguido de falencias o fallas en seguridad informática para responder al delito dentro de las organizaciones:

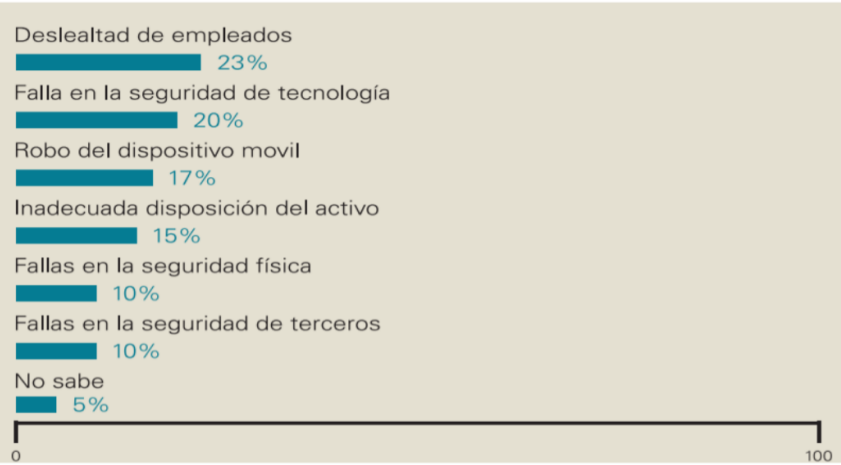


Figura 1. Causas del cibercrimen (KPMG, 2014)

Básicamente, el papel de la auditoría forense se encuentra en un momento decisivo, ya que la pandemia por contagio de SARS-CoV-2, ha plegado buena parte de su esfuerzo institucional y social, verbigracia, en el acceso a bienes y servicios sanitarios en todo el país. Por un lado, la emergencia sanitaria pone de manifiesto una serie de desigualdades socioeconómicas y de pobreza multidimensional, las cuales se agudizan a partir del afianzamiento arbitrario de normas y procedimientos en el interior de los organismos del Estado en el marco de la contratación pública, la cual se ha visto implicada en hechos de corrupción utilizando una mayor proporción de contratos discrecionales no competitivos y aumentando su valor promedio (Gallego et al, 2020); de igual manera, la corrupción tiene un mayor impacto sobre indicadores de equidad en salud, así como en las variables de

cobertura vulneradas en el sistema, bajo la actual crisis coyuntural (Cárdenas-Cárdenas et al. 2015).

El contador público siempre puede otorgar un concepto profesional e indagar en todo lo necesario respecto al crimen corporativo, sobre el lavado de dinero, las disputas o discrepancias comerciales, siniestros asegurados y, finalmente, la investigación de crímenes fiscales (tales como: Fraude procesal, fraude contable, fraude virtual a través de criptomonedas, etc.) Los denominados delitos generadores de riqueza hacen referencia al enriquecimiento ilícito tanto entre actores que intervienen en escenarios tanto microeconómicos como macroeconómicos. Problema sobre el cual se genera un incremento patrimonial injustificado muchas veces por las vías del lavado de activos, igualmente por apropiación en favor de un particular o en favor de un tercero, entre otros. Generando detrimentos incalculables al fisco del Estado por vías de la corrupción, un estado que al parecer:

opera como proveedor monopolístico de muchos de los servicios que presta en la sociedad colombiana; estos monopolios permiten que existan entidades que funcionan durante largos períodos de tiempo con bajos grados de eficiencia y elevados índices de corrupción, sin que el público pueda rechazarlas (Rowland, 1995, p.17).

Una de las características propias de un auditor forense se basa en recabar información de forma rigurosa, bajo confidencialidad y reserva como lo demanda la Ley en cada caso; también verifica conductas delincuenciales graves que atentan contra el patrimonio económico de la nación, de una corporación privada o mixta. En ese sentido, el Estado ha transferido al contador o al revisor fiscal la responsabilidad de dar fe pública por medio de la Ley 43 de 1990, cuyos principios de conciencia moral, actitud profesional e



independencia mental, debe transmitirlos y enarbolarlos en cada una de las funciones ejecutadas (Contreras y Arango, 2010).

Entre otros enfoques, los profesionales que, pueden ser también de otras áreas del conocimiento, deben abordar temas interdisciplinarios como criminología, jurisprudencia y elementos de derecho penal. Después de todo, la labor consiste en confrontar los porcentajes de pérdidas económicas de las organizaciones tanto públicas como privadas, que ya venían en un histórico y preocupante declive económico, y que se profundizaron por las medidas tomadas desde marzo de 2020 con la emergencia sanitaria. Lo que ha llevado a plantear y a renovar, como a principios de 2016, un plan anticorrupción que obligaba a todas aquellas empresas y entidades del sector público a elaborar y acogerse bajo una serie de estrategias. Siempre con el objetivo de coordinar confianza y consolidar una mejora en la “interacción entre las empresas y el Estado; fomentar la cultura de la legalidad e integridad empresarial; realizar un aporte a la estrategia de competitividad y productividad empresarial; y contribuir al cumplimiento de los requisitos para el acceso a la OCDE” (Presidencia de la República, 2016, p. 3).



4. OBJETIVO GENERAL Y ESPECÍFICOS

4.1. Objetivo general

- Re-conocer el papel de la auditoría forense en el sector público ante las medidas y los casos por corrupción generados en el marco de la emergencia sanitaria por COVID-19

4.2. Objetivos específicos

- Analizar las contribuciones teórico prácticas que brinda la auditoría forense y la revisión fiscal bajo la normatividad vigente.
- Evaluar los alcances y los límites a partir de los procesos de control interno donde interviene la auditoría forense en el sector público.
- Identificar los casos de corrupción en el sector público de mayor impacto generados en la emergencia sanitaria por COVID-19 en Colombia.

5. MARCO TEÓRICO

5.1. Auditoría forense

El auge de esta técnica se da desde la perspectiva corporativista y nace a partir de una serie de informes de control interno efectivo que se dan en el contexto de 1940 en Chicago, Norteamérica; momento en el cual el tesoro nacional enfrentó a una gigante evasión de impuestos, no sin un episodio de creciente violencia social con figuras icónicas como la de Al Capone. Mientras tanto, la Auditoría Forense se manifiesta ya desde sus inicios en el uso de técnicas de investigación criminalística que se complementan con conocimientos jurídico-procesales e integradas favorablemente con la contabilidad, así como con habilidades financieras para efectuar pruebas ante los tribunales de justicia de cada país (Cano, 2009).

La mafia norteamericana de principios del siglo XX manipulaba sus exorbitantes ganancias producto del contrabando de alcohol y del fraude controlado al fisco del Estado. Desde entonces, se difundió el término de lavado de dinero cuando se normaliza el activo ilícito con un uso legal económico en particular. El blanqueo de capitales, el hurto electrónico, la corrupción de la clase política, el narcotráfico en el caso de Colombia, así como la cartelización empresarial y el conflicto interno de violencia, hacen de las técnicas antifraudes y los métodos prácticos de investigación empleados en la auditoría forense, (desde la década de los 60's y 80's hasta la contemporaneidad) los mecanismos más importantes para la contención del delito y para el acopio de material probatorio, o evidencia necesaria. Esto resulta ser fundamental en un informe pericial; es decir, su empleo se basa en su criterio o juicio según las circunstancias (Rodríguez, 2007).

Naturalmente, una revisión exhaustiva del historial del cliente u organización donde se efectúa un cruce de información de los gastos basta para advertir de un gran riesgo de corrupción o, en el mejor de los casos, propicia o potencia su actividad. La gestión ética y acertada buscaría mitigar o minimizar los fuertes impactos procedentes del crimen de “cuello blanco”. Los auditores forenses que fungen como expertos en estos asuntos, son un recurso humano indispensable para que se produzcan una serie de secuelas penales en dirección a los responsables de latrocinio.

Los nuevos mecanismos de pentaje, además, deben estar a la vanguardia a través de las nuevas tecnologías, junto con los mecanismos contables de verificación ya existentes; de este modo, no se trata exclusivamente de reunir los conocimientos actualizados y las normas que orientan la auditoría forense. Re-conocer implica, entonces, contribuir para la transformación de viejos paradigmas científicos e institucionales, luego, apropiarse éticamente los contenidos que emergen a la luz de nuevas experiencias propias de la época. Por otro lado, la misma podría ir enfocada no sólo a detectar sino también a prevenir aquellas omisiones u errores que también se pueden manifestar en la gestión interna. Desde luego, porque desde el código penal figura una responsabilidad directa por parte del auditor forense para efectos de su debido procedimiento. Por consiguiente, las fases de la auditoría Forense pueden abordarse como:

- i) Planificación
- ii) Conocimiento profundo del caso
- iii) Indicadores de fraude o corrupción
- iv) Evaluar el control interno
- v) Determinar los indicios para la evaluación

En ese orden de ideas, el trabajo de campo, cuando tiene que ver con la recopilación de datos, es clave en este proceso y han de tenerse en cuenta los pasos que se siguen respecto a la cadena de custodia. Por su parte, el profesional tiene que estar al tanto del enfoque de los indicadores propuestos en la fase III, antes de efectuar la evaluación para un control interno efectivo; lo que a su vez permite un diagnóstico acertado en la medida que funcionan como pruebas suficientes; bien sea respecto a una investigación judicial, como para un tipo de control interno específico.

5.2. La emergencia sanitaria por COVID-19 y el crimen fiscal

En las últimas décadas se han originado reformas constitucionales y políticas para reducir la corrupción pública. Desde 1991 con la Nueva Gestión Pública y la reforma del Estado en toda América Latina (constitucionalismo latinoamericano), la denominada escalada contra la corrupción ha sido una bandera política importante, aún más en la actualidad.

Justamente, en cuanto el gobierno declaró el 17 de marzo de 2020 la emergencia sanitaria por motivo del nuevo Coronavirus (COVID19), se encendieron más que nunca las alarmas institucionales para hacer frente a los hechos de corrupción que ya era un problema de alto impacto en el país. Volver a conocer los fundamentos básicos de la técnica y su aplicación significa al mismo tiempo repensar los mecanismos de prevención y detección de maniobras corruptas a la luz de las exigencias y las herramientas del presente.

Corruptio o *corumpo* son términos en latín que significan: “corromper, echar a perder, alterar, falsificar, manchar, marchitar, descomponer, teñir, perder, arruinar, destruir, roer, disipar, pervertir, depravar, seducir, cohechar, sobornar, alterar las ideas de alguien” (Soto, 2020, p.53); No obstante, el Estado colombiano dispone de discursos y herramientas para

luchar contra la corrupción como en el caso del Estatuto Anticorrupción, pero “no se percibe que estas medidas sean efectivas. Estos avances normativos contrastan con los numerosos escándalos de corrupción que muchas veces terminan impunes” (Transparencia por Colombia, 2013, párr. 6). Lo que al final se traduce en desconfianza por parte del ciudadano ante las instituciones y ante la justicia misma, sin contar las lesiones económicas al fisco que se resuelven por las vías del endeudamiento y sucesivas (¿regresivas?) reformas tributarias.

Como consecuencia, los impactos sociales y económicos propiciados por la pandemia han modificado sustancialmente las prácticas y los comportamientos de toda la sociedad. En Colombia, ya se presentaron y siguen ocurriendo hechos de presunta corrupción en lo referente a la asignación de créditos y recursos durante la emergencia sanitaria por COVID-19, abriendo investigaciones a funcionarios, alcaldes, ministros y gobernadores.

En el sector agrícola, por ejemplo, la corrupción ha pasado su factura a través de la garantía de producción para productos rurales en el mercado se ha visto impactada aproximadamente por un 90%. Dichos recursos de crédito para la sostenibilidad “se están concentrando en manos de beneficiarios que los están utilizando en actividades no productivas” (Contraloría General de la República, 2020a), según examinó el Contraloría para abril de 2020.

En el periodo comprendido entre el 1 de enero al 31 de marzo del presente año, las colocaciones del Fondo en pro de FINAGRO (Financiamiento del Sector Agropecuario) ascienden a los 6,1 billones de pesos, de los cuales 4,8 billones de pesos, que corresponden a un 78%, han sido para grandes beneficiarios:

Los medianos productores han recibido 710.000 millones de pesos (unos 176 millones de dólares), mientras que los pequeños, incluidos en esta franja aquellos cuyos activos no superan los 280 salarios mínimos, han recibido 630.000 millones (unos 156 millones de dólares), suma considerada pequeña dentro de ese universo (Contraloría General de la República, 2020a).

En lo que va del presente año, los órganos de control buscan verificar 31.938 contratos suscritos durante la pandemia, otras estimaciones verifican un total de 11.676 contratos por cerca de 2 billones de pesos (Transparencia por Colombia, 2020). Como fuere, del segundo cúmulo puede decirse que se han examinado 909 casos, por un valor estimado de 166 millones de dólares. A parte del ministro de agricultura Rodolfo Enrique Zea, van aproximadamente 38 casos en etapa de indagación preliminar contra 41 funcionarios municipales, además de los gobernadores de Arauca, Magdalena, Vichada y San Andrés, indagados todos ellos por presuntas irregularidades de contratación durante la emergencia sanitaria.

Mercidamente, los servidores o funcionarios públicos se consolidan ante la sociedad como uno de los elementos vitales para: “promover la moral y la ética pública de tal forma que se conviertan en principios que activan la acción de los ciudadanos en una sociedad, condicionando y adaptando estos principios a parámetros éticos y morales” (Aguilar, 2000, p. 44). A pesar de que sobre ellos se cierne el flagelo aludido.

5.3. La corrupción en el Sector público

Con el propósito de consolidar un modelo de prevención y control ante el fraude en Colombia, se promulgó la Ley 87 de 1993, donde se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del Estado (Ley 87/1993). Mientras que la



Ley 610 del 2000 considera el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, a efectos del Artículo 1, donde se desarrolla la responsabilidad fiscal con el propósito de establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de particulares (Congreso de la República de Colombia, 2000, Ley 610). Lo anterior es así, toda vez que el ejercicio de control se efectúe por acción y sea aplicable también por las vías de la omisión; incluso, cuando el delito que se configura se expresa de forma dolosa, o a manera de un perjuicio o fraude ante el patrimonio del Estado y ante el bien público. En consecuencia, la Ley 599 de 2000 (Código Penal), en la cual se observan finalmente las normas, las tipificaciones de delitos (Título VII: Delitos contra el patrimonio económico) y sanciones correspondientes a los empleados públicos.

Por otro lado, del marco normativo también se desprende el Código Disciplinario único en la Ley 734 de 2002, que profiere a la Procuraduría General de la Nación el poder de ejercer control disciplinario sobre dichos servidores. Estas disposiciones legales tienen el propósito de establecer un marco para tipificar el actuar de los estatales, los cuales son a su vez criminales calculadores y agentes de poder vinculados inclusive con intereses corporativos, en asocio con “delincuentes de cuello blanco” que gozan de cierto prestigio (Gutiérrez y Salva, 2018). En otros términos, la burla del control interno tiene múltiples causales y estrechas ligaduras con intereses políticos y económicos que reproducen la corrupción como una pandemia más.

Para abordar el fenómeno de la corrupción en las entidades estatales, que se encuentran a su vez en la NIA 500³, la auditoría forense aplica generalmente en sus indagaciones: “el

³ La NIA 500 establece la responsabilidad que ostentan los contadores en ejercicio de auditores o revisores fiscales, respalda el diseño y la aplicación de procedimientos periciales.

estudio general, la inspección, análisis, recalcado y confirmación (Gutiérrez y Silva, 2018, p.49). Además, el Modelo Estándar de Control Interno (MECI 1000 de 2005) se origina a través del Decreto 1599 de 2005 que establece la estructura y las generalidades para documentar, implementar y mantener un sistema de control interno en los estamentos obligados (Presidencia de la República, Decreto 1599 de 2005). La base técnica y aplicativa de dicho modelo se basó en la construcción de una ética organizacional para una evaluación autónoma e independiente de la gestión.

Ahora bien, las entidades competentes para avalar y supervisar los actos de corrupción a lo largo y ancho del país, están a cargo de la Contraloría, la Procuraduría, la Fiscalía, el Ministerio de Justicia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y la revisoría fiscal. Para el caso del contador público, la Ley 1474 de 2011, puntualmente en su artículo 7 que adiciona el numeral 5 del artículo 26 de la Ley 43, profiere en cuanto a los revisores fiscales que, sin denunciar ante los organismos precitados hechos irregulares, serán sancionados con la cancelación de la tarjeta profesional (Ley 1474/11). Sin embargo, esta última "no tiene las herramientas o métodos para predecir el comportamiento de las inversiones, pero tenía [tiene] la responsabilidad de revelar y fiscalizar las transacciones entre partes interesadas en las cuentas con los proveedores y clientes" (Cardona et al, 2015, p.143). Por lo cual, estas herramientas pueden garantizar la eficacia del control interno, en virtud de prevenir actos burocráticos que incurren en errores o conductas anormales en las instituciones del Estado.

A grandes rasgos, la auditoría forense aporta significativamente a la detección y prevención de maniobras delictivas que devienen por manipulación contable y financiera. Gracias a que, según Ramírez y Bohórquez (2013), existen cuatro (4) etapas o fases de la



auditoría forense: La Planeación, Desarrollo del programa de Auditoría Forense, Comunicación de resultados, seguimiento y monitoreo. Fases dentro de las cuales existen distintas técnicas de investigación que se aplican tanto en la contaduría como en la revisión fiscal. Figuran entre otras: la verificación ocular u observación, donde se da una comparación tanto a las cuentas como a los gastos, también de una revisión selectiva buscando errores u omisiones en los procedimientos financieros para poder producir exámenes o dictámenes sobre información viable. Por otro lado, también la investigación verbal se trata de una indagación entre los integrantes de la identidad y sobre sus respectivos movimientos financieros.

La normativa vigente ha llevado a las instituciones públicas a implementar medidas, sistemas de vigilancia electrónico y sistemas de control interno con mejoras tecnológicas y novedosos ritmos de gestión. Entre tanto, la auditoría no puede ser un ejercicio de investigación estática ni unidireccional, en ella también intervienen mesas interdisciplinarias de trabajo donde profesionales de distintas ramas del conocimiento despliegan estrategias organizacionales y técnicas complementarias para dicha gestión. Esta sinergia requiere del compromiso entre las entidades del Estado respecto a la formulación de políticas, de reglas de juego claras y coherentes que confronten efectivamente la corrupción.

Así, pues, la investigación en esta área puede aportar métodos aplicables y eficaces para la obtención de información confiable, sometiendo a la confidencialidad e integridad de la misma. Y, por otro lado, cuando se apoya en procesos judiciales suministra las pruebas palpables que amplían la cadena de custodia (la cual se refiere a la consolidación de los indicios materiales del delito) tras la cual se pueden imputar cargos por: falsedad ideológica en documento privado (fe pública), fraude procesal, enriquecimiento ilícito de particular,

enriquecimiento ilícito en favor de terceros, lavado de activos, estafa, administración desleal y concierto para delinquir.

6. METODOLOGÍA

El desarrollo metodológico a través del cual parte el presente trabajo, se da bajo un enfoque descriptivo e interpretativo. El método principal consiste en formular un reconocimiento teórico y normativo del papel de la auditoría forense sobre la base de una serie de revisiones documentales que se refieren a la literatura existente sobre el manejo de la corrupción en la pandemia por COVID-19 en Colombia. De esta forma, se efectúa una descripción aproximada de algunos de los casos más sobresalientes donde se ha vulnerado el patrimonio público por parte de funcionarios y empleados del Estado, muchas veces favoreciendo a terceros en dicho ilícito.

En las metodologías cualitativas que se orientan a la interpretación y a la comprensión de su objeto de estudio, se sustentan generalmente en el presupuesto de una realidad múltiple, dinámica, construida por los sujetos mismos y a su vez se expresan en fenómenos sociales diferentes a los naturales. Para Mardones (1991) “La concepción de ciencia se flexibiliza, la explicación científica no es sólo causalística, ni teleológica o hermenéutica. El postulado de la complementariedad se va abriendo paso y transitando de un mero deseo a concreciones metodológicas justificadas” (p.57). En otras palabras, la lógica de investigación es diversa por la naturaleza interdisciplinaria que expresa, igualmente lo recabado por los métodos buscan interpretar para entender un segmento de la realidad, teniendo en cuenta visiones del mundo que no se tenían hasta el momento.

Por lo anterior, el acto de *re-conocer* en el campo epistemológico implica volver a examinar los pilares centrales de la teoría, pero también el modo que es aplicado (técnica) en función de resolver un problema de la realidad. Tras lo cual, el enfoque hermenéutico en este caso hace referencia a las diferentes técnicas y herramientas empleadas en el contexto de la auditoría forense. En paralelo, se aplica para comprender el lugar del contador público, no sólo para prevenir el fraude, sino para consolidar un horizonte de investigación en aras de obtener interpretaciones cualitativas a la hora de ejecutar una auditoría en el sector público.

El diseño metodológico de la monografía se orienta hacia la reflexión de una praxis ética, ya que los intereses teóricos como prácticos requieren un énfasis en la realidad misma y desde el campo subjetivo del investigador. En ese sentido, el enfoque hermenéutico hace posible la comprensión de elementos cruciales para los procesos sociales que orbitan el caso estudiado, de manera que “representa una alternativa al tradicional empleo del enfoque cuantitativo- hipotético -deductivo-inductivo y experimental de las ciencias naturales, que aún predomina en la investigación” (Rodríguez y Cano, 2004).

Razones por las cuales, el contador público durante su formación se ve en la necesidad de reconocer distintas técnicas y herramientas que se emplean en la auditoría forense capaces de luchar contra el fraude fiscal. Asimismo, los argumentos teóricos donde se desarrolla la metodología expresan visiblemente el método utilizado, con el fin de entregar elementos clave para el mejora de nuevas técnicas y procedimientos que lleven a la detección exitosa del crimen fiscal, apropiándose de nuevas estrategias tanto en el sector público como en el privado.

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad investigativa es empleada actualmente en virtud de la reconstrucción de los hechos financieros, administrativos y contables que rodean los siniestros de corrupción para robustecer las investigaciones, entender el perjuicio económico de sus consecuencias y las evidencias judiciales a las que están sujetas.

6.1. Fuentes de Información

El proceso de revisión documental se basa fundamentalmente en la consulta bibliográfica de fuentes secundarias como: Artículos de prensa, académicos, tesis, Leyes, decretos, artículos de investigación de revistas indexadas, blogs y páginas oficiales de entidades estatales, considerando una cuidadosa revisión sistemática de literatura (Tranfield & Smart, 2003). Lo anterior, con el fin de abarcar el tema de manera conceptual, procedimental y al mismo tiempo con referentes normativos centrales en la gestión pública para la discusión los delitos financieros. En síntesis, el presente proyecto será de tipo descriptivo y documental porque aborda un tema en específico, haciendo uso de la información adquirida por fuentes tanto primarias como secundarias.

7. Resultados y análisis

7.1. Contribuciones teórico/prácticas de la auditoría forense y la revisión fiscal en la normatividad vigente.

Para el teórico Donald Cressey (1961), el modelo por medio del cual se explican las causales de fraude o corrupción tienen que ver al mismo tiempo con la intencionalidad de aquellos defraudadores que violan la confianza de la estructura a la que pertenecen.

Haciendo gala de tres elementos indisociables, a saber, el triángulo del fraude que configura Cressey en: poder adquirir o tener poder (motivo o presión), la oportunidad y la racionalización (aceptabilidad). El acto de fraude se caracteriza por el engaño, ocultación o violación de confianza así:

Estos actos no requieren la aplicación de amenaza de violencia o de fuerza física. Los fraudes son perpetrados por individuos y por organizaciones para obtener dinero, bienes o servicios, para evitar pagos o pérdidas de servicios, o para asegurarse ventajas personales o de negocio (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2009, p.99)

En ese sentido, la Revisoría Fiscal resulta ser una figura exclusiva de aquellas funciones que asumen contadores públicos en la trama institucional respecto al control y vigilancia pública, como de aquella responsabilidad ética que es propia, o del fuero interno del profesional.

La intervención de la Auditoría Forense en el campo de la Revisoría Fiscal se basa esencialmente en el estudio de la prueba; con el objetivo de investigar, analizar, evaluar e interpretar la información financiera que es materia de presunción de un delito determinado; en seguida, será posible, con base en la primera, reunir un asidero probatorio



toda vez que sea oportuno testificar ante un tribunal lo hallado en un informe pericial.

Siempre y cuando, tanto la jurisprudencia como las doctrinas que observan dichas pruebas, sean aplicables en materia disciplinaria Civil, Penal, Laboral y Tributaria.

En Colombia, el ejercicio de la revisoría fiscal ostenta una amplia trayectoria, originándose en el auge del desarrollo financiero y comercial en la segunda mitad del siglo XX de entidades públicas y privadas a lo largo y ancho del territorio; pero la normativa formalmente se establece a través de la Ley 73 de 1935 donde se revisa el Código de Comercio; posteriormente se reglamentaría bajo Decreto 2521 de 1950 y el 2373 de 1956, en lo concerniente al revisor fiscal cuando firmare estados financieros, debe además emitir opinión respecto a la fidedignidad de los libros de contabilidad; también se regula la función privativa del contador público, es decir, únicamente bajo la municipalidad o jurisdicción donde se ejerce la profesión. No obstante, el Decreto 2373 con fuerza de ley fue derogado por el art. 23 de la Ley 145 de 1960; este último artículo, confirmó su vigencia al ser adicionado por la Ley 43 de 1990, por medio de la cual organiza un entramado reglamentario para la profesión de Contador Público y son establecida otras disposiciones a ese respecto; a continuación, según los artículos 2 y 13 de esta última Ley, se entiende que la revisoría fiscal es función exclusiva de los contadores públicos, la cual puede recaer sobre una persona natural o jurídica -sociedad de contadores públicos- (Ley 43, 1990).

En conformidad con lo anterior, la recolección eficiente en la investigación admite argumentar, estudiar y soportar de la forma más óptima las pruebas conseguidas. Tal ejercicio de documentación es conocido con la figura de *papeles de trabajo* cuyas funciones son: (i) Facilitar la preparación del informe; (ii) Comprobar y explicar las

conclusiones resumidas y el informe; (iii) Coordinar y organizar las fases del trabajo; y (iv)

Proveer un registro histórico de la información examinada y los hechos” (Rojas, 2012).

Por otro lado, el seguimiento o el proceso que aborda un profesional en sus indagaciones periciales estuvo sujeto al pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Sin embargo, el precitado organismo ya no complementará o actualizará aquellas normas de auditoría de aceptación general ya que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional (C.C., STC C-530/2000), y profiere que la Ley 43 le atribuya al CTCP poder normativo que es privativo del legislador. En contraste, se organizan una serie de orientaciones profesionales cuyo tema es particularmente el ejercicio profesional de la contaduría pública en entidades de propiedad horizontal. Por lo demás, las bases de la revisoría siguen siendo las mismas, ya que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública es:

un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales (CTCP, s.f.).

En esta dirección, se podría afirmar que el control responde a una necesidad organizacional relacionada con el proceso administrativo de alto nivel y en cualquier entidad, bien sea pública o privada; bajo absoluta reglamentación del Estado. En otros términos, el control se orienta en un marco de justicia, en cuanto interactúa con la planeación (integrándose al proceso administrativo): “por tanto, la planeación y el control se precisan, complementan y refuerzan” (Manco, 2014, p16).

Bajo estas y otras premisas, el Congreso del Colombia promulgó en 1993 la Ley 87, la cual profiere normas para el ejercicio del control interno y ha venido aplicándose al conjunto de entidades de las Ramas del Poder Público, la organización electoral, organismos de control, establecimientos públicos, “empresas industriales y comerciales del Estado en las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, en el Banco de la República y en los fondos de origen presupuestal” (Ley 87/93). Para dicho efecto, el ejercicio de la Auditoría Forense que se habilita en la ejecución de una Revisoría Fiscal, lo hace en virtud de tres ejes:

- Manejo o gestión de los controles establecidos por el organismo.
- Verificación de cumplimientos legales y estatutarios.
- Revisión oportuna de los estados financieros cuando estos refieren cabal y fielmente tanto a la situación como a los resultados económicos de la organización pública.

Recapitulando, el cumplimiento o la aspiración de una lucha efectiva contra la corrupción en las organizaciones, se hace indispensable al reconocer el concepto y la reglamentación disponible. Así, pues, el fraude tipificado como hecho de corrupción es definido por la Federación Internacional de Contadores (2009) o por la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, a modo de un acto deliberado o “intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño, con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal” (2009, p.139). Como consecuencia, la identificación y valoración tanto de los riesgos materiales como de los fraudes premeditados en los estados financieros se constituyen como el primer paso. Bajo dicho marco de referencia ya



es posible corroborar lo que ya ha sido planteado por las leyes y los objetivos de una revisión fiscal oportuna.

La experiencia histórica con el Estatuto Anticorrupción, de cara al presente, advierte desde el 2011 sobre las implicaciones directas y conexas en la estructura que comprende tanto a entidades estatales de las tres ramas del poder público, así como en los organismos autónomos de control; garantizando en la marcha una mayor injerencia por parte de la sociedad civil. Se trata de una herramienta que combina “medidas administrativas, penales, disciplinarias, fiscales y pedagógicas y el trabajo de organismos especiales de lucha contra la corrupción orientados a una mejor coordinación interestatal a nivel nacional y local” (Presidencia de la República, 2016b, p.5).

En conformidad con lo anterior, el Estatuto Anticorrupción sancionado en julio de 2011 por presidencia, se organizó formalmente en la Ley 1474 de 2011, replanteando y modernizando la Comisión Nacional para la Moralización (CNM) y la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción (CNCLCC), renovando incluso jurídicamente las denominadas Comisiones Regionales para la Moralización (CRM). Todas las disposiciones precitadas van ampliando gradualmente la insoslayable interlocución entre el Estado y la ciudadanía, que en todo caso debe ser progresiva y no regresiva.

Más allá de que el Estatuto Anticorrupción otorgó al presidente de la República el poder de la designación de jefes de control interno con el ánimo de fomentar autonomía y meritocracia, antes en manos del representante o máximo directivo del ente como lo indicaba en su momento la Ley 87 de 1993 sobre el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, el artículo 7° del Estatuto citado incorporó el numeral por el cual se agregó la Ley 145 de 1960 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990. Esta última, al



ser reglamentaria de la profesión de contador público, entiende la obligación de los revisores fiscales como una permanente actitud de denuncia ante actos antijurídicos, suprimiendo el secreto profesional en tales casos. Sería a través de la Ley Antisoborno de 2016 donde se consumó por fin un cambio sustancial en el Estatuto Anticorrupción conocido, momento en el que se hace extensible el rango o el deber de denunciar:

los delitos contra la administración pública, los delitos contra el orden económico y social y los delitos contra el patrimonio. Con esto se buscó solucionar el hecho de que hasta ese momento dicha norma solo había utilizado la expresión “actos de corrupción”, la cual hasta cierto punto generaba inseguridad en su aplicación, debido a que no existe una definición de actos de corrupción en nuestro ordenamiento jurídico (Presidencia de la República, 2016b, p.11).

En esencia, la objetividad y la neutralidad que se requiere en los procedimientos regulares de la Auditoría Forense en la última década, definen la tipificación del hecho en cuanto se inicia la recopilación de los indicios y las evidencias, con base en la cadena de custodia de la documentación en su propio contexto; posteriormente se efectúa la evaluación de aquellas evidencias o indicios hallados; finalmente se produce el informe del auditor forense. Por ende, el conducto regular citado con anterioridad otorga un respaldo al Contador Público en un marco institucional y jurídico, donde conjuntamente se deben tener en cuenta:

En primer lugar, la vinculación jurisprudencial de la Norma Internacional de control de calidad (en adelante NISCC) que se presenta bajo el artículo 1.2.1.7 del Decreto 2420 de 2015; donde el Contador Público, ejerciendo o prestando servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros

trabajos de aseguramiento, se le aplicará el seguimiento a las actuaciones profesionales según las NICC, contenidas en el Anexo 4 del aludido Decreto (2015). Este último, denominado también Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, que trata de la Información Financiera y de Aseguramiento de la Información; plantea a su vez la compilación y la racionalización de aquellas normas expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009.

Ciertamente, el control interno de las entidades públicas logra su fortalecimiento a través de auditorías; sobre todo y en el mejor de los casos, se perfila como un campo de carácter independiente que analiza los estados financieros en calidad de tercero; es decir, revisores no vinculados directamente con la institución, efectivamente ejercen un tipo idóneo de indagación y reciben el nombre de comité de auditoría y/o comité de riesgos contables. El saber técnico se combina, entonces, con sistemas de detección cada vez más robustos y que van de la mano con la reglamentación que se ha legislado con anterioridad.

Eventualmente, para el Máximo Tribunal de la Jurisdicción Ordinaria el testigo perito se diferencia del testigo o perito técnico: toda vez que este último es aquel sujeto que posee conocimientos especiales en torno a una ciencia o arte, que lo hace particular al momento de relatar los hechos que interesan al proceso, de acuerdo con la teoría del caso; mientras que el primero se pronuncia, no sobre los hechos, sino sobre un aspecto o tema especializado que interesa a la evaluación del proceso fáctico (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 26128, 2007).

Desde luego, la Ley 906 de 2004 señala puntualmente en el artículo 406 que: toda investigación o análisis elaborados por los peritos deben consignarse en informes bajo la gravedad de juramento. Asimismo, el Código de procedimiento penal reglamenta el

proceso de elaboración en el articulado 412, 413, 414 y 415 y, por otro lado, la presentación de informes procedentes de las experticias solicitadas (Ley 906, 2004). En síntesis, el conjunto de regulaciones o disposiciones legales a tener en cuenta actualmente son:

- Código de Ética de la IFAC: DUR 2420 de 2015.
- Normas de Aseguramiento de la información (NAI) proferidas por el IAASB,
- Código Penal Colombiano: Capítulo III.
- Código de Comercio: (art. 203-217) Respecto a la Revisoría Fiscal
- Ley 43 de 1990: Estatuto del Contador público.
- Ley 80 de 1993: Contratación Estatal.
- Ley 87 de 1993 Control interno
- Ley 906 de 2004: Código Penal.
- Ley 1708 de 2014: Extinción de dominio
- Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015
- Ley 1778 de 2016: Ley Antisoborno en Colombia.

7.2. Alcances y límites de los procesos de control interno en las instituciones estatales donde interviene la auditoría forense.

Para Aristóteles, según lo entiende Hannah Arendt (1993), la asociación natural de los seres humanos se da gracias a la acción (praxis) y al discurso (léxis), ya que el pueblo griego clásico entendía dicho binomio como una unidad compacta, o de uso indistinto. De este modo, la política se ejercía por medio de la palabra, que era ya una acción en sí misma para los antiguos. Con la conformación de la *polis* una y otra fueron distanciándose, haciéndose más formales a lo largo del tiempo y de la historia, porque:

El interés se desplazó de la acción al discurso, entendido más como medio de persuasión que como específica forma humana de contestar, replicar y sopesar lo que ocurría y se hacía. Ser político, vivir en la *Polis*, significaba que todo se decía por medio de palabras y de persuasión, y no con la fuerza de la violencia. Para el modo de pensar griego, obligar a las personas por medio de la violencia, mandar en vez de persuadir, eran formas prepolíticas para tratar con la gente cuya existencia estaba al margen de la *Polis* (Arendt, 1993, p.40).

Como fuere, lo que hoy se denomina control interno, es producto de un proceso no solamente histórico sino dinámico e integrado a la administración de cualquier organismo público contemporáneo, que, para el caso en cuestión, está diseñado con el fin de suministrar confiabilidad (información/Reporting) en las operaciones que se realizan allí, en virtud de lo público y del interés común. Por lo cual, el control interno se encuentra fragmentado básicamente en cinco módulos integrados: entorno de control, evaluación de los riesgos, actividades de control, sistemas de información y comunicación, finalmente en actividades de monitoreo y supervisión (Auditool, 2014).

Para poder llegar a la verdad de un hecho de corrupción, es decir, para poder aproximar nuevamente el *lexis* con la *praxis*, ya no para verificar sino para detectar y castigar, se da con motivo de un estudio riguroso en el marco de la Auditoría Forense. Desde luego, el control interno o endógeno se soporta paralelamente con el código penal, dado que aquellas actividades delictivas tienen lugar en su objeto de estudio y obtienen del *entramado* jurisprudencial su respectiva sanción. Razón por la cual, los contadores públicos deben sopesar en un punto de su vida laboral entre el trabajo y la libertad, ya que ningún

profesional está exento de incurrir o ser involucrado en la cadena de un delito tipificado como corrupción.

Para el presidente de Transparencia Internacional Peter Eigen (1993-2005), la corrupción resulta ser el obstáculo individual muy devastador en la carrera de cualquier profesional, ya que incluso se llega al detrimento generalizado del desarrollo económico, social y político en países que carecen de sistemas políticos abiertos (Eigen, 2005). A partir de las anteriores premisas, y en favor de procurar la decisión más objetiva por parte del juez, las pruebas consolidadas por el auditor deben acogerse a los siguientes requerimientos según lo planteado por Hernández et al. (2019):

1. Orden del juez competente para investigar y recopilar evidencias.
2. Deben ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planeación.
3. No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
4. Divulgación de la información indiscreta o comentarios con personas comprometidas.
5. Mala manipulación y contaminación de las evidencias, borrar información por descuido.
6. No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
7. No debe obtenerse evidencia por un sólo investigado.
8. Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos (p.27).

Simultáneamente, recorrer los pasos del conducto regular no sólo es lo más adecuado, resulta clave en este proceso de control interno. De no ser así, en cuanto a los alcances de las responsabilidades penales para el contador público o para el revisor fiscal, debe acudir inmediatamente a la figura de las salvedades o a las negativas relacionadas con la firma de



estados contables o financieros (hecho cierto) o, en su defecto, la denuncia formal de las irregularidades en cuestión.

Con la creación del instrumento para la gerencia pública y la lucha contra la corrupción MECI (Modelo Estándar de Control Interno) desde la promulgación del Decreto 1599 en 2005, se regula la gestión administrativa de las entidades y organismos del Estado en torno a principios del autocontrol, la autorregulación y la autogestión; observando de cerca la normatividad y las políticas del Estado. Puntualizando que el responsable del componente de Evaluación Independiente, así como el asesor, evaluador, integrador y dinamizador del Sistema de Control Interno, procuran “mejorar la cultura organizacional y, por ende, a contribuir con la productividad del Estado” (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2009, p.11) En cualquier caso, estos responsables que figuran como Oficinas de Control Interno, Auditoría Interna o quien haga sus veces, siempre van a tener un papel decisivo en esta materia por su talante de neutralidad.

En contexto, las Oficinas de Control Interno son las delegadas para una evaluación objetiva y autónoma en el marco de un Sistema de Control Interno. Su función es asesorar integralmente a la organización en virtud de su mejora y optimización. Ya que “la independencia en la evaluación, se predica del examen que, sobre el Sistema de Control Interno y la gestión, realizan personas que no están directamente involucradas en el desarrollo de las actividades de cada proceso” (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2009, p.42); proceso que es reforzado por canales de acercamiento que se establecen con la Alta Dirección y el desarrollo de cada subsistema, componente y elemento del MECI.



Cuando se alteran de forma deliberada los estados financieros de un organismo del Estado, toda vez que estos no obedecen a la realidad económica de la institución a la que se sirve, se incurre en falsedad, pero también por omisión de agentes retenedores. En conformidad con lo anterior, el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (2017) expone la problemática cuando el auditor forense, en una investigación, puede eventualmente participar como testigo técnico ante una autoridad jurisdiccional predeterminada, allí debe explicar, justificar y señalar el uso metodológico (sobre cómo obtuvo los resultados) formulados en su concepto.

En cuanto a las responsabilidades penales directas, las entidades bajo la apariencia de legalidad contratan igualmente contadores, y estos mismos pueden estar involucrados en la cadena de custodia, como se ha dicho con anterioridad. Por ende, el auditor forense desde el terreno contable, contrario a las prácticas indebidas, está a cargo de obtener “la evidencia física a través de la observación e inspección de los bienes, documentos de toda índole hallados en la diligencia administrativa, u otros provenientes de la actividad delictiva, además de los dineros y bienes sin justificación, que este pueda encontrar sin respaldo de información contable, y según su criterio profesional” (Hernández et al., 2019, p.22).

En definitiva, las presunciones de veracidad y la carga probatoria que pueda tener el informe sobre la base del Estado ante los tribunales, entre otras, depende igualmente de la autoría o coautoría del delito; lo cual es determinante, porque será la Fiscalía General de la Nación la que está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o de oficio, siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible

existencia del mismo. No podrá, en consecuencia, suspender, interrumpir, ni renunciar a la persecución penal, salvo en los casos que establezca la ley para la aplicación del principio de oportunidad regulado dentro del marco de la política criminal del Estado, el cual estará sometido al control de legalidad por parte del juez que ejerza las funciones de garantías (Fiscalía General de la Nación, 2016).

Evidentemente, cuando la Fiscalía trabaja en asocio con laboratorios, organismos de Policía Judicial, así como con el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, logra coordinar y, por esa vía, controlar todas aquellas investigaciones o acontecimientos delictivos. Ahora bien, cuando el auditor ha localizado un fraude o haya conseguido información sobre el mismo, según el parágrafo 6° de la NIA 240 se “deberá comunicar estos asuntos de manera oportuna al nivel apropiado de administración para informar a los que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección de fraude de asuntos relevantes a sus responsabilidades” (Norma Internacional de Auditoría 240, 2009); y así evitar vinculaciones penales con el hecho.

Finalmente, la actuación del contador público se ha constituido hoy en días como el escenario de denuncia primaria y es cobijado por el Estatuto anticorrupción o Ley 1474 de 2011, adicionando el numeral 5 al artículo 26 de la ley 43 de 1990, específicamente en el artículo 7°, donde señala en calidad de un oportuno revisor fiscal, “no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.” (Ley 1474, 2011).

7.3. El impacto de la emergencia sanitaria por COVID-19 respecto a la corrupción del sector público en Colombia.

En el marco de la globalización no es posible negar la influencia de las nuevas tecnologías tanto en la gestión como en la intervención de los asuntos fiscales y financieros. Esto se acentúa cada vez más en las instituciones gubernamentales de casi todos los países del mundo más que en otros ámbitos. Razon por la cual, las sociedades de hoy también experimentan un avance sustancial en sus formas de comunicación e interacción institucional. Esto ha sido particularmente cierto en el escenario que ha planteado la pandemia por el SARS-CoV-2, especialmente para la Contaduría y la Auditoría Fiscal en el sector oficial.

El panorama para Colombia no es alentador. Por un lado, la inmediatez con la cual se expande a través del mundo un tipo de crisis de salud pública como la actual, y que evoluciona hacia lo que algunos autores denominan: sindemia. Este término hace referencia a la conjunción de diferentes problemas de salud en contextos sociales y económicos que ya presentaban situaciones de irregularidad política y deficiencias sanitarias, con otros brotes como el dengue en el caso colombiano. Es decir, la sindemia abarca muchos más problemas de los que podemos afrontar: los Estados democráticos deben tomar muy en serio un problema sin precedentes tanto en los países desarrollados como en aquellos en vías de desarrollo (Ferguson et al., 2020).

Sin dejar de lado dicha perspectiva, el estado de excepción en todo el país fue declarado el 17 de marzo por el presidente Iván Duque, a partir del Decreto 417 de 2020, por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional, marzo de 2020. Hito que marcó continuidades más que reformas sobre las



prácticas delictivas en torno al delito financiero dentro del sector público, incluso llegando a profundizar el flagelo de la corrupción a niveles leoninos. Dichas incursiones delictivas son utilizadas por criminales que portan la investidura de funcionarios o mandatarios en una o más jurisdicciones del Estado y que se aprovechan oportunamente de las coyunturas que atraviesa el país; en primer lugar, gracias a que la crisis generalizada resulta ser una situación extraordinaria de impacto nacional, donde se originan riesgos de corrupción institucional, a saber, cuando:

El estado de emergencia permite la contratación directa, que autoriza a los líderes locales a seleccionar proveedores de bienes y servicios que puedan acordar precios sin ningún control previo o supervisión preliminar. Se han abierto procedimientos disciplinarios e investigaciones contra funcionarios de al menos ocho departamentos del país por denuncias de corrupción u otras irregularidades en sus funciones, relacionadas con esas compras (Chávez, 2020, p.6).

Efectivamente, la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría y la Procuraduría, en tanto funge como órganos de control, ya han registrado hasta la fecha 837 casos de presunta corrupción desde que comenzó la emergencia sanitaria en marzo de 2020 en Colombia; bajo aperturas de actuación disciplinaria donde figuran 417 alcaldías, 26 gobernaciones y 32 concejos municipales. (Contraloría, 2020b). Lo anterior expresa una inminente presencia de redes de corrupción en este contexto. Así pues, en el estudio realizado por Jorge Gallego, Mounu Prem y Juan Vargas (2020), docentes de la Universidad del Rosario, encontraron que en los lugares donde la capacidad estatal es mucho más precaria, se han detectado en el pasado como ahora, preocupantes niveles de latrocinio. Lo dicho, toda vez que la presencia de sobrecostos es dominante y visiblemente



arbitraria; encontrando sin sorpresas que los beneficiarios de los dineros en cuestión son, en buena medida, donantes de campañas políticas exitosas.

El conjunto aludido de contratos fraudulentos tiene la argucia de presentar los precios como supuestas referencias generales del mercado. Sin lugar a duda, se pagaron con dineros públicos tapabocas por 45.650 pesos en Palermo, Huila. Por otro lado, la adquisición de latas de atún de 370 gramos a 20.000 pesos y la lista, como es de esperarse, es bastante larga, sólo para exponer algunas de las inconsistencias más ilustrativas: libras de arroz a 3.300 pesos, libras de café a 13.700 pesos, aceite vegetal de un litro por 10.500 pesos e incluso cilantro a \$ 9.000 pesos; situación que fue análoga en Guaduas, Cundinamarca, donde además de cobrar lo mismo por una libra de cilantro, por libra de arveja que vale aproximadamente 1.700 pesos, se desembolsaron hasta 18.000 pesos. También se localizaron chupas para destapar baños, que no superan los 2.000 pesos, a un costo final de 15.000 pesos.

Las alertas encendidas por la Contraloría, la Procuraduría y la Fiscalía reconocen también la complejidad de sancionar casos concretos con otros generales, ya que debe tenerse muy en cuenta las diversas economías regionales para eludir cualquier especulación en las auditorías. No obstante, dichos criterios no se pueden asignarse en todos los casos por igual, justamente porque se puede violar de esa manera la autonomía regional y pueden darse efectos económicos y sociales colaterales negativos. Aun así, los indicios son contundentes en muchos de los casos precitados. En último término, las indagaciones de control deben siempre coadyuvar tanto en los diversos juicios de responsabilidad fiscal, como en sanciones y penas de cárcel ejemplares. Lo dicho, cuando se ha incurrido, según el pronunciamiento del procurador Fernando Carrillo, en: defraudar recursos destinados a la

contención y manejo de la crisis. Sobrecostos, direccionamiento contractual, cubrimiento de favores políticos, pagos a financiadores de campañas o uso de recursos para objetos innecesarios son algunas de las conductas que hemos estado investigando y sancionando (Contraloría, 2020b).

Como resultado de un tratamiento indebido de los recursos y de una veeduría escasa de los mismos, por ese mismo motivo no se respetan a cabalidad los protocolos regulares de contratación. Contrato que a su vez posibilitan las licitaciones, la presencia no democrática e incompetente de oferentes para el debido manejo de bienes o prestaciones de servicios.

Justamente, el brote por coronavirus hizo indispensables medidas de mitigación para proteger a los hogares más vulnerables del país. Las investigaciones de Auditoría Forense y diversas posturas críticas empezaron a reconocer que, “de la probabilidad de adjudicar un contrato discrecional en 5 puntos porcentuales período pre-COVID-19, después del brote, un aumento de la misma magnitud en la corrupción prevista aumenta el valor promedio de un contrato en un 7,5% (Gallego et al., 2020).

La exaltación de sobrecostos inminentes y la exclusividad arbitraria de contratistas son las expresiones de corrupción preferidas en el marco de la pandemia. Desde esta perspectiva, el examen de los entes de control ha planteado que alrededor de “8.100 contratos firmados por los alcaldes y gobernadores por un monto superior a 800.000.000 de pesos, se detectaron sobrecostos de 80.000.000 de pesos” (Chávez, 2020, p.7). De este modo, el Fiscal General solicitó este mismo año ante la Corte Suprema de Justicia la indagación formal del Ministro de Agricultura Rodolfo Enrique Zea junto con seis funcionarios y el Departamento Nacional de Planeación, ante las graves denuncias por malversación de fondos y transferencias de dinero a cuentas fantasmas en el marco de la



emergencia sanitaria por COVID-19. A continuación (siguiente página), se genera una proyección cronológica aproximada de otros hechos de presunta corrupción más relevantes desde el 17 de Marzo de 2020 hasta la fecha:



Tabla 1 Hechos de presunta corrupción generados durante la pandemia según Contraloría (2020b)

HECHOS DE PRESUNTA CORRUPCIÓN GENERADOS DURANTE LA PANDEMIA				
Institución/ Mandatario/ funcionario	Fecha/ Lugar	Razón y Montos	Descripción	Resultados judiciales
Alcaldía: Germán Herrera VIGILADA MINEDUCACIÓN	26 de marzo / Guaduas (Cundinamarca)	Ejecución de un proceso contractual por 310 millones de pesos para mercados y kits de aseo.	El alcalde elegido con 4.348 voto; fue señalado de firmar contratos inflados para adquirir algún tipo de servicio.	Sin reconocer cargos, la justicia falló condenando al exalcalde como beneficiado con la figura de casa por cárcel, gracias a no tener antecedentes y debido a la situación de los centros de reclusión por COVID-19.
Alcaldía (i): Rummenigge Monsalve Alvarez. Alcaldía (ii) Amalfi Gaviria Ramos, / secretaria general	26 de marzo Malambo (i) Soledad (ii) (Atlántico)	Dos procesos contractuales –uno por 4.000 millones de pesos (i) y 2.000 millones de pesos (ii).	firmaron el con la fundación El Lirio de los Valles, se pactó un primer desembolso del 40 por ciento para comenzar su ejecución –son para repartir en los dos municipios 140.000 mercados a la población mas	Denuncias por falencias estructurales en el manejo de ayudas humanitarias contra la tesis de persecución política.



			vulnerable ante la emergencia sanitaria.	
Alcaldía/ Electromedicina SAS	2 de abril/ Casanare	Compra de 24 camas hospitalarias por 11 millones de pesos; las mismas camas en el mercado valen 8,4 millones.	Presunción de sobrecostos en equipos médicos	A la fecha, la sociedad aludida no ha sido citada en ningún proceso administrativo o legal por el presunto contrato.
Alcaldía: Facundo Castillo Cisneros	3 de abril/ Arauca	Contrato por 5.000 millones de pesos para adquirir kits de 33.000 mercados.	Elegido con 46.509 votos, se convierte en el primer gobernador en Colombia indagado por presuntos sobrecostos por sobre el doble y hasta por el triple de su precio en adquisiciones.	Se incluye en un primer listado de contratos bajo la indagación de la Fiscalía, la Contraloría y la Procuraduría. Se adelanta un primer barrido sobre 37.932 contratos firmados entre el 10 de marzo y el 5 de abril, 5198 de ellos relacionados con la pandemia. Y ya se ha encontrado evidencia de irregularidades en el manejo de al menos 80.000 millones de pesos.
Gobernación: José Ricardo Orozco	8 abril/ Tolima	Estimado inicial de contratación: 420 millones de pesos y concluyó en	con León Graficas S.A.S., para publicidad y	Sin definir.

VIGILADA MINERVA S.A.S.



		1.020 millones de pesos	campañas de prevención con 88 medios.	
Gobernación: Carlos Caicedo	11 de abril/ Magdalena	Adquisición de equipos médicos.	Presenta denuncia ante la Fiscalía por presuntas demoras injustificadas en los giros al Hospital Universitario Julio Méndez.	Debe comparecer por irregularidades respecto al uso de los recursos públicos en gastos suuntuarios, publicidad innecesaria asociada al eovid-19 y pagos de deudas
Gobernación: Orlando Benítez	11 de abril Córdoba Palmira	La arrocera Palmira, del senador Jhon Besaile (de 'la U'), hermano del condenado Mussa Besaile, terminó contratada para entregar el arroz de 200.000 mercados.	Genera anomalías y gastos suuntuarios.	Se debe aclarar que la arrocera "no tienen relación contractual con la Gobernación, con los entes municipales ni la Nación.

VIGILADA MINEDUCACIÓN



Secretaría de Educación: Martha Alexandra Agudelo/ Alcaldía: Daniel Quintero Asesora Jurídica: María Patricia Ariza	21 de mayo/ Medellín	Contrato por 7.168 millones de pesos por concepto de kits de alimentación.	Presunción de sobrecostos en el suministro alimentario de la población estudiantil vinculada al sistema público.	Se genera proceso de responsabilidad fiscal contra el alcalde de Medellín, quien el 6 de abril solicitó a los organismos de control auditar las acciones de su gobierno en el marco de la emergencia.
Alcaldías: Sincelejo, Coveñas, Tocancipá, Barrancabermeja y Cartago	Abril-mayo	Contrato por 1.999 millones de pesos para adquirir mercados.	Denuncias sobre presuntos sobrecostos superiores al 27 por ciento.	Sin definir

REGISTRADO EN MEDICACIÓN

Fuente: Elaboración propia a partir de Procuraduría (2020b) y prensa



La mayor parte de las contrataciones implicadas en los escándalos tenían (lo siguen siendo) que ver con medidas para abordar la crisis; cerca de 20 denuncias por malversación de recursos públicos se registraron en los organismos de control, poco menos de un mes de haberse decretado la Emergencia Sanitaria. Luego de que el primer caso por COVID-19 se presentara en Colombia, de origen:

un aumento de una desviación estándar en la probabilidad de referencia de corrupción pronosticada, aumenta el valor promedio de un contrato relacionado con la crisis en un 7%, y la mayor parte del efecto proviene de los artículos relacionados con los alimentos (un 13% de incremento), que son más fáciles de sobrevalorar (Gallego et al., 2020, p.2).

Como corolario de una gestión indebida, el conjunto de contratos otorgados para comprar bienes y servicios (particularmente alimentos y suministros médicos) acorde con la crisis sanitaria, en Colombia se ostenta uno de los más alto lugares en la escala de corrupción a nivel mundial. En ese orden de ideas, es preocupante el aumento diferencial en el uso de contratos discrecionales, los cuales se adjudican gracias a un procedimiento de selección directo sin permitir la sana competencia entre licitadores; producto de lo anterior, se dio un aumento de una desviación estándar en la probabilidad de referencia de corrupción (Gallego et al., 2020).

Para la auditoría forense ha resultado invaluable el acceso a la información pública en virtud de presentar solicitudes sobre registros públicos y las decisiones financieras del sector en el marco de la pandemia, específicamente aquella que tiene que ver con el gasto público. De este modo, es viable la exigencia o la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos respecto a los recursos que dirigen y administran. Esto, con el fin de



reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico, (Cano y Lugo, 2004, p.20). Producto de lo anterior, la revisoría fiscal es ejercida particularmente en Colombia por profesionales de contaduría pública, ya que en dicho campo se obtienen los conocimientos suficientes para evaluar la gestión de una empresa o entidad contra la corrupción, para así dar fe pública sobre su trabajo en un momento de coyuntura nacional.

CONCLUSIONES

La emergencia sanitaria por COVID-19 en Colombia trajo consigo una serie de medidas para contener la propagación de la infección generada por el virus de origen chino. Poco después del primer caso detectado en el país, el presidente Ivan Duque Márquez anunció formalmente una "emergencia económica y social" el 17 de marzo de 2020, apelando al artículo 215 de la Constitución. Así, confirió al Ejecutivo la potestad de emitir decretos con fuerza de ley. Posteriormente, la Agencia Nacional de Contratación Pública advirtió en su momento lo que implicaban estas disposiciones respecto a la contratación pública.

Según lo anterior, las alarmas fueron desatendidas cuando las entidades adjudicadoras (comprendidos los gobiernos locales), ya que se aceleraron las adquisiciones de bienes y servicios en diversos renglones como la agricultura y la educación para atender la pandemia. Esto corrobora el hecho de que una parte de los funcionarios se dieron a la tarea de seleccionar directamente los contratistas sin protocolos previos de licitación. En conclusión, la laxitud con la cual se ajustaron las normas de contratación pública en este contexto, promovieron hechos de corrupción muy graves ante la dilapidación fraudulenta de los fondos públicos.



Las denuncias a ese respecto no se hicieron esperar. Tanto la Contraloría General y otros organismos de control, dejaron ver que múltiples gobiernos locales y regionales estaban incurriendo en actos fraudulentos, publicando en sus sitios web oficiales como en la prensa una lista de alcaldes y gobernadores que ostentaban contratos sospechosos y compras irregulares. En efecto, fueron evidentes los sobrecostos como en el municipio de La Palma, donde compró arroz a un precio casi un 10% superior al precio de mercado, chocolate: sobreprecio del 44% y blanqueador con cloro del 330%; en definitiva, se hallaron luego de unos meses una muestra de 48 contratos adjudicados, a partir de Gallego et al (2020), en 17 departamentos en medio de la pandemia.

La justicia falló recientemente en derecho, condenando al exalcalde de Guaduas German Herrera (beneficiado por la figura de casa por cárcel, gracias a no tener antecedentes y debido a la situación de los centros de reclusión por COVID-19). Los sobrecostos generados en general fueron cercanos al 40% de los contratos contemplados, con alimentos como pasta, arroz, caña de azúcar, sal, frijoles, aceite, azúcar...

Los sistemas de control interno, en ese sentido, figuran como un dispositivo desde el cual es posible prevenir la corrupción y mantiene un balance entre la toma de decisiones y la fe pública de las mismas, “de cara a los diferentes frentes interesados en la organización, el control interno pretende ofrecer una garantía en cuanto a los resultados deseados (Restrepo, 2020, p.15). Fundamentalmente, el control regulariza gran parte de los esfuerzos fiscales del Estado, gracias a sus funciones de revisión, ajuste y mejoramiento permanente de los distintos sistemas de información.

En conclusión, para poder ejercer un efectivo control fiscal, bien sea desde la prevención, se trate de una denuncia formal o de informe pericial para el juez que observe



el caso, se precisa disponer de información cualificada (verificable, precisa, oportuna, con valor de predicción y valor de retroalimentación) “entregando planes que son el resultado de estrategias y un buen sistema de control que ayuda a cumplir lo programado” (Manco, 2014, p16), por ende, en el caso de la calidad de la revisión fiscal, no procederá el secreto profesional cuando es obligación ética poner en conocimiento de la autoridad competente todo acto de corrupción producido en el ejercicio de su cargo, facultado por las herramientas brindadas por la Auditoría Forense. Lo que debe ocurrir en el plazo máximo de los seis (6) meses siguientes de producido el ilícito, de esta manera el contador podrá eludir responsabilidades penales que no le corresponden.

BIBLIOGRAFÍA



- Aguilar, F. (2000) *Moral Pública en los procesos de buen gobierno*. Bogotá: Plaza y Valdés.
- Arendt Hannah (1993) *La condición humana*, Barcelona: Paidós
- Arias, C. (2018) *La corrupción en los programas de alimentación escolar pae, factor determinante para el desarrollo educativo del municipio de Ibagué*.
<https://repository.unad.edu.co/handle/10596/21375>.
- América Economía. (2012) *americaeconomia.com*. La historia de la debacle de Interbolsa:
<https://bit.ly/2La3gVN>
- Auditool (2014). *Lo que todo auditor debe saber del control interno según COSO III*. Recuperado de <http://www.auditool.org>
- Cano, M. y Lugo, D. (2004) *Auditoría forense: en la investigación criminal del lavado de dinero y activos*. - Ediciones ECOE - 2da. Edición. - Junio 2004. Colombia.- pp.368
- Cardona, L.; Varón Gómez, M. C.; Arias-López, S. (2015). *El Caso Interbolsa: Analizado desde la Problemática Contable*. *Revista Libre Empresa*. 12(2), 141-162.
<http://dx.doi.org/10.18041/libemp.2015.v12n2.24209>
- Chávez, J. (2020) *Corrupción en tiempos de covid-19: una perspectiva regional sobre contrataciones públicas*. Lawyers Council for Civil and Economic Rights.
- Congreso de la República de Colombia. (1993, 29 de noviembre). *LEY 87 DE 1993*. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* No. 41.120
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=300>



Congreso de la República de Colombia. (2000, 15 de agosto). LEY 610 DE 2000. Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías. Diario Oficial No. 44.133

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0610_2000.html

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (s.f) Pronunciamento 7. Pronunciamento del CTCP sobre revisoría fiscal. Ministerio de Educación Nacional.

<https://cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf>

Contraloría General de la República (2020a). COMUNICADO DE PRENSA No. 055 contraloría alerta sobre concentración de créditos subsidiados para el agro en emergencia por Covid-19. Boletines de prensa.

Contraloría General de la República (2020b) el tiempo.com: Corrupción: la otra pandemia que afecta al país. Recuperado de:

https://www.contraloria.gov.co/contraloria?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_returnToFullPageURL=%2F%3Fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_groupId%3D0&_101_assetEntryId=1997185&_101_type=content&_101_urlTitle=eltiempo-com-corrupcion-la-otra-pandemia-que-afecta-al-pais&redirect=https%3A%2F%2Fwww.contraloria.gov.co%3A443%2Fcontraloria%3Fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_groupId%3D0%26_3_keywords%3Dpandemia%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_redirect%3D%252F%253Fp_p_id%2



53D3%2526p_p_lifecycle%253D0%2526p_p_state%253Dmaximized%2526p_p_m
ode%253Dview%2526_3_groupId%253D0&commentRedirect=true

Contreras, C., & Arango, D. (2010). La ética profesional del contador público. Apuntes Contables.

Constitución Política de Colombia (2010) De la Rama Judicial, De la Fiscalía General de la Nación, Artículo 250 p. 63. Ediciones Esquilo.

Corte Constitucional [C.C.], mayo 10 de 2000, M.P. Antonio Barrera Carbonell. Sentencia C-530/2000. Colombia, 10/05/2000. Recuperado de:
http://legal.legis.com.co/document/index?obra=jurcol&document=jurcol_75992041a6e0f034e0430a010151f034

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (11 de abril de 2007) Sentencia 26128 [MP Jorge Luis Quintero]

Cressey, D. (1961) Teoría Triángulo del Fraude. 1961 Cressey, D. R. (1961). The prison: Studies in institutional organization and change. New York: Holt, Rinehart and Winston.

Decreto 2373 de 1956 [con fuerza de ley]. Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones. 18 de septiembre de 1956.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75696>

Decreto 1599 de 2005 [Presidencia de la República]. Por el cual se adopta el Modelo Estandar de Control Interno para el Estado Colombiano. 10 de mayo.

Decreto 2426 de 2015 [Presidencia de la República] Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. 14 de diciembre de 2015



Departamento Administrativo de la Función Pública (2009). Cartillas de Administración Pública. Rol de las Oficinas de Control Interno. Auditoría Interna o quien haga sus veces.

<https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418537/506911/561.pdf/48af93c7-2af6-4b0f-a1f2-5814db981df0>

Eigen, P. (2005). Índice de percepción de la corrupción 2004 de transparencia internacional. Transparency International. Recuperado de http://www.transparencia.org.es/%C3%8DNDICES_DE_PERCEPCION/INDICES%20DE%20PERCEPCION%202011%20y%20anteriores/Informe%20detallado%20de%20IPC%202004.pdf

Ferguson, N., D. Laydon, G. Nedjati-Gilani, N. Imai, K. Ainslie, M. Baguelin, S. Bhatia, A. Boonyasiri, and Z. Cucunuba et al. (2020): Report 9: Impact of nonpharmaceutical interventions (NPIs) to reduce COVID-19 mortality and healthcare demand, Tech. rep., Imperial College London.

Fiscalía General de la Nación (2016) por medio de la cual se reglamenta la aplicación del principio de oportunidad y se deroga la resolución 2370 de 2016. [diciembre 29] RESOLUCIÓN 4155 DE 2016.

Gallego, J. Prem, M. y Vargas, J. (2020) Corruption in the times of Pandemia. Documentos de Trabajo LACEA 018164, The Latin American and Caribbean Economic Association - LACEA.

Gutiérrez, A. & Silva, S. (2018) Papel de la auditoría forense en el caso de corrupción administrativa: Agro ingreso seguro (AIS). Pontificia Universidad Javeriana, Cali.



Hernández Jaramillo, D. A., Sánchez Vizcaya, D. S. y Peña Arbeláez, G. J. (2019).

Mecanismos de recolección de las pruebas del auditor forense en la etapa preliminar de un proceso penal (Tesis de posgrado). Universidad Cooperativa de Colombia, Ibagué. Recuperado de <http://repository.ucc.edu.co/handle/ucc/7836>

Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (2007). Recuperado de: <https://www.incp.org.co>

KPMG Advisory Services Ltda. (2014). Forensic Services Encuesta de Fraude en Colombia 2013. Obtenido de <https://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Encuesta%20de%20Fraude%20en%20Colombia%202013.pdf>

Manco, J. C. (2014). Elementos básicos del control, la auditoría y la revisoría fiscal. Autores Editores.

Mardones, J. (1991). Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales. Materiales para una Fundamentación Científica. Barcelona: Anthropos. 415p. ISBN: 84-7658-314-1.

Morales, F. (18 de Mayo de 2010). Bligoo. Obtenido de <http://manuelgross.bligoo.com/conozca-3-tiposde-investigacion-descriptiva-explorativa-y-explicativa#.WfFpiPWzIU>

Norma Internacional de Auditoría -NIA- 240 (2009) Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niiif/15-%20IAASB%20Handbook%20ISA%20240%20ES_wm.pdf



Ley 145 de 1960. Por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de Contador público.

30 de diciembre de 1960.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=66188>

Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. 13 de diciembre de 1960.

https://www.mineducacion.gov.co/1759/articulos-104547_archivo_pdf.pdf

Ley 906/04, agosto 31, 2004. Diario Oficial [D.O.]: 45.658 (Colombia). Recuperado de:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0906_2004.html

Ley 1474/11, julio 12, 2011. Diario Oficial [D.O.]: 48128 (Colombia). Recuperado de:

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=43292>

Presidencia de la República (2016). ¿Cómo y por qué implementa un programa empresarial anticorrupción?. Bogotá, D.C. Diseño y diagramación. Secretaría de Transparencia.

Presidencia de la República (2016b) Estatuto Anticorrupción – Ley 1474 de 2011. Avances

y desafíos tras cinco años de su expedición. Secretaria de Transparencia;

<http://www.anticorrupcion.gov.co/Documents/Publicaciones/estatuto-anticorrupcion-ley-1474-2011.pdf>

Ramírez, M., & Reina Bohórquez, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia. *Cuaderno de Administración*, 29(50), 186-195

Restrepo, L. (2020) La contribución de la auditoría forense en la disminución y prevención de fraudes financieros en Colombia. *Ágora*. Vol. 7 Núm. 9 (2019); Núm. 9

Rodríguez, B. (2007). Aproximación a las técnicas propias de la auditoría forense, la entrevista y el análisis documental. *Cuadernos de Contabilidad*, pp. 55-81.



Rodríguez, D. y CANO, I. (2004). La Contabilidad y el desarrollo epistemológico de la ciencia. Artículo publicado en la revista: Investigación Bolivariana # 15. Pp. 185-198.

Rojas, J. (2012) Técnicas de auditoría forense. Congreso Latinoamericano de auditoría interna - CLAI

Rowland, M. (1995). La Corrupción Administrativa en Colombia: un enfoque alternativo del fenómeno. Tesis de grado. Bogotá: Universidad de los Andes.
10.13140/RG.2.2.28102.68162.

Silva, J. (2001). ¿Qué es eso de ética profesional? Contaduría y Administración, 5-11.

Soto, G. (2020). La corrupción, una pandemia en Colombia. Comunicación, (39), 53 -63.
<https://doi.org/10.18566/comunica.n39.a04>

Tranfield, & Smart. (2003). Towards a Methodology for Developing, Evidence-Informed Management Knowledge. Means of Systematic Review. British Journal of Management, 207-222.

Transparencia por Colombia. (2013). La corrupción en Colombia - radiografía y retos. Recuperado de
http://www.transparenciacolombia.org.co/index.php?option=com_content&view=article&id=107&Itemid=536

Transparencia por Colombia (2019) Radiografía de los hechos de corrupción en Colombia 2016 - 2018. <https://transparenciacolombia.org.co/2019/05/06/radiografia-de-los-hechos-de-corrupcion-en-colombia-2016-2018/>

Transparencia por Colombia (2020) Contratación pública para atender crisis Covid-19: mayor gasto en atención a población vulnerable que en servicios de salud.



<https://transparenciacolombia.org.co/2020/06/12/contratacion-publica-covid-mayor-gasto-poblacion-vulnerable/>

Vargas, C. y católico, D. (2007) La responsabilidad ética del Contador Público., 11